



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **X.Č., x.x.**, se sídlem J. L.108, ČL, zast. Mgr. Radkem Jilgem, advokátem se sídlem Karolíny Světlé 14, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21.10.2009, č.j. 6638/09-1200-505957,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného č.j. 6638/09-1200-505957 ze dne 21. 10. 2009 se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou, podanou v zákonné lhůtě, se žalobce domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 16.6.2004, č.j. 43724/04/172910/5143. Tímto rozhodnutím správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21.11.2003, č.j. 69532/03/172910/5143. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 9.5.2000 do 31.12.2000 ve výši 220.100,- Kč. Tato dodatečně vyměřená daň byla rozhodnutím správce daně ze dne 16.6.2004 změněna na částku 156.240,- Kč.

Před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí již žalovaný o odvolání žalobce proti rozhodnutí o odvolání správce daně ze dne 16.6.2004 rozhodoval, a to rozhodnutím ze dne 17.5.2005, č.j. 406/120/00/05. Žaloba žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla nejprve rozsudkem krajského soudu ze dne 14.11.2007, č.j. 59Ca 79/2005-32, zamítnuta, tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalobce zrušen rozsudkem Nejvyššího správního

soudu ze dne 30.10.2008, č.j. 7Afs 24/2008-60. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, poté rozhodnutí žalovaného ze dne 17.5.2005 zrušil rozsudkem ze dne 15.1.2009, č.j. 59Ca 149/2008-70, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení byl žalovaný vázán právními názory, vyslovenými ve zrušujících rozsudcích jak krajského, tak Nejvyššího správního soudu, které žalovanému vytýkaly, že ze správního spisu nevyplývalo, z jakých běžných cen správce daně vycházel při stanovení obvyklé ceny nájemného za nebytové prostory a byt, tzn. jakých nemovitostí se běžné ceny týkaly, v jakém období, v jakém technickém stavu nemovitosti byly, jaké byly vztahy nájemce a pronajímatele, jaká činnost byla v těchto nemovitostech provozována, v jaké lokalitě se nemovitosti nacházejí. Soudy vytýkaly žalovanému, že pro podklad ohledně obvyklé ceny chybí ve správním spise podklady, a že tedy správní orgány nevycházely z řádně zjištěného skutkového stavu.

V dalším řízení žalovaný, vázán shora uvedenými rozsudky krajského a Nejvyššího správního soudu, vydal žalobou napadené rozhodnutí ze dne 21.10.2009, č.j. 6638/09-1200-505957. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul svědecké výpovědi učiněné před vydáním rozhodnutí ze dne 17.5.2005, a to svědka P. J., J. J. a J., Ing. J. P., T. Č., znalce P.D., M. K., T. K. a P. V. Žalovaný znovu hodnotil také posudek znalce P. D. ze dne 13.9.2009, č. 2379-354/2002, na provozní objekty žalobce č.p. XX a č.p. XX včetně příslušenství s tím, že tento znalecký posudek vycházel z dřívějšího posudku č. XX a jeho aktualizace ke dni 25.11.1999. Tento znalecký posudek byl podle žalovaného potvrzován svědeckou výpovědí svědka P. D., která byla provedena k návrhu žalobce. Tyto důkazy hodnotil žalovaný tak, že z nich nevyplývá, že by se v roce 2000 jednalo o nemovitosti v dezolátním stavu, které by vyžadovaly rekonstrukce a nedaly se standartně užívat. Žalovaný se dále vyjadřoval k barevným fotografiím, které předložil žalobce společně s nájemní smlouvou ze dne 15.7.1995, uzavřenou se společností S., a.s., a fakturou ze dne X. Tyto snímky byly následně také hodnoceny ve světle výpovědi svědka T.P., kdy žalovaný následně dospěl k závěru, že snímky byly pořizovány v celém domě, nikoliv pouze v prvním nadzemním podlaží, které bylo předmětem nájmu, a ze snímku z prvního nadzemního podlaží je patrné, že nejeví známky dezolátního stavu, jak naznačuje žalobce. Z fotografií vyplývá, že ještě v roce 2001 byl obchod v provozu, a z výpovědi svědka vyplývá, že fotografie byly pořízeny v roce 2001 a později. Žalovaný se dále vyjadřoval k předložené nájemní smlouvě ze dne 15.7.1999, uzavřené se společností S., a.s. na pronájem nebytových prostorů v přízemí domu č.p. 92 ve světle předložené faktury ze dne X, kterou společnost S., a.s. vystavila firmě K., x.x. (právní předchůdce žalobce) v celkové výši 670.517,40 Kč za stavební práce, provedené v pronajatých nebytových prostorách. Žalovaný na základě toho dospěl k závěru, že jednorázová platba nájemného byla započítána oproti ceně stavebních prací, kromě toho bylo placeno pravidelné měsíční nájemné ve výši 11.000,- Kč, což představuje 2.400,- Kč/m²/rok. Oproti tomu od 1.6.2000 byly nebytové prostory společností K., x.x., pronajaty panu K.K. v celé části přízemní na adrese J. L. č.p. X a č.p. X za částku 20.000,- Kč měsíčně, tedy 406,- Kč/m²/rok. Žalovaný rovněž konstatoval, že žalobce neprokázal svoje tvrzení o nutnosti zavřít obchod z hygienických důvodů, požadované rozhodnutí Okresní hygienické stanice o nesplnění hygienických podmínek a uzavření provozovny a technickou dokumentaci objektu daňových subjektů nepředložil. Žalovaný dále podrobně konstatoval výsledek doplněného odvolacího řízení v návaznosti na právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku soudu ze dne 15.1.2009, č.j. 59Ca 149/2008-70. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalovaný si prostřednictvím správce daně vyžádal další důkazy, na základě kterých

dokládal zjištěnou obvyklou cenu nájmu za nebytové a bytové prostory. Žalovaný si nechal předložit nájemní smlouvy na byty 2 + 0 s příslušenstvím, 2 + 1 s příslušenstvím a nájemní smlouvy na několik nebytových prostorů, které pronajímalo Město Česká Lípa v nemovitostech v ulici J.L. Tyto důkazy poté byly hodnoceny tak, že z nich vyplývá, že cena obvyklá, kterou správce daně původně zjistil na základě místního šetření u realitní kanceláře s přihlédnutím k ceně, za kterou část těchto nemovitostí pronajímal K.K. společnosti S., byla stanovena v reálné výši. Žalovaný konstatoval, že se jedná o nájemní smlouvy platné v roce 2000, týkající se srovnatelných nemovitostí v historické části centra města v ulici J. L., když bylo přihlédnuto také k technickému stavu nemovitostí žalobce podle znaleckého posudku ze dne 16.9.2002, ze kterého vyplývá, že původní objekty byly stavebně upraveny do dnešní podoby v roce 1930 a poslední rekonstrukce a modernizace proběhla v letech 1993 a 1997 a současný stavební stav je dobrý, objekt je v provozu a stavební údržba je prováděna, to vše podle znaleckého posudku znalce P.D. č. X ze dne X. Žalovaný uvedl, že nájemní smlouvy byly v anonymizované podobě předloženy správcem daně žalobci, žalovaný dále potom k námitce žalobce ohledně technického stavu těchto nemovitostí Města Česká Lípa podrobně hodnotil provedené důkazy týkající se technického stavu srovnávaných nemovitostí, které pronajímalo Město Česká Lípa v roce 2000 ve shodné historické lokalitě, a hodnotil tyto objekty z hlediska úprav a technického stavu. Poté žalovaný konstatoval, že na základě získaných nájemních smluv a stavební dokumentace dospěl k závěru, že pokud správce daně stanovil nájemné ve výši 1.800,- Kč/m²/rok, což je cena obvyklá podle žalovaného, žalobce neprokázal své tvrzení, že se jedná o nevyhovující stav prodejny, toto neprokázal ani znalecký posudek, ani výslechy svědků a materiály týkající se rekonstrukce a modernizace objektů v roce 2003. Podle žalovaného žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi jím stanovenou cenou nájmu na nebytové prostory a cenou nájmu obvyklou, zjištěnou správcem daně. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný podrobně zabýval námitkami žalobce, týkajícími se technického stavu nemovitostí pronajímaných Městem Česká Lípa v dané lokalitě. Pokud se týká nájmu bytu, který byl užíván členem představenstva žalobcem panem K.K. a jeho manželkou, žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nepředložil, ani jiným způsobem neprokázal, že se jedná o nájemní vztah s regulovaným nájemným. Žalovaný hodnotil žalobcem předloženou nájemní smlouvu ze dne 25.2.1999, uzavřenou mezi T.P. a panem J.P. tak, že se nejedná o srovnatelný byt, neboť se jedná o zcela jinou lokalitu mimo historické centrum. Pokud žalobce uváděl, že má k dispozici další nájemní smlouvy, tyto nepředložil. Naopak z důkazů získaných správcem daně, a to smluv o nájmu bytů ve srovnatelné lokalitě, ve srovnatelných nemovitostech, byly zjištěny nájemní ve výši 5.000,- Kč za měsíc a 7.000,- Kč za měsíc za rok 2000, z čehož žalovaný dovodil, že výše obvyklého nájemného 3.500,- Kč za měsíc, stanovená správcem daně jako obvyklé nájemné, provedeným důkazům odpovídá. Pokud žalobce předložil důkazy, a to přehledy nájmů v domě č.p. 197 a č.p. 198, které byly podle žalobce v nedávné době zprivatizovány a v letech 2000 a 2001 pronajímány Městem Česká Lípa s tím, že tyto objekty jsou srovnatelné s č.p. 92, žalovaný k tomu uvedl, že si vyžádal dohody o užívání bytů včetně evidenčních listů, ze kterých zjistil, že nájemní smlouvy byly uzavřeny v letech 1963 – 1987 a vztahuje se tedy na ně regulace nájemného. Z uvedeného důvodu nelze tyto nemovitosti přijmout jako nemovitosti srovnatelné s č.p. 92, kde se u bytu jednalo o zcela nový nájemní vztah, na který se nevztahovala vyhláška Ministerstva financí ČR č. 176/1993 Sb., a nevztahovala se na ně ani vyhláška Města Česká Lípa o vybraných částech města, ve kterých lze upravit regulované nájemné bytu. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi nájmem, sjednaným mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak

spojenými osobami a nájmem, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Na základě provedeného dokazování

a hodnocení provedených důkazů žalovaný dospěl k závěru, že námitky žalobce jsou nedůvodné, a žalovaný nezjistil skutečnosti, které by měly vliv na výrok rozhodnutí správce daně. Z uvedených důvodů bylo žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o odvolání správce daně ze dne 16.6.2004 zamítnuto.

V podané žalobě žalobce za prvé namítal vady provedeného dokazování, které nerespektovalo zásadu hledání skutečného a pravdivého stavu věci, bylo jen formálním úkonem, sloužícím k závěru v neprospěch žalobce. Žalovaný, stejně jako správce daně, nerespektoval zásadu volného hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní o poplatků (dále jen „daňový řád“) tím, že docházelo k jednostrannému výkladu provedených důkazů jen v neprospěch žalobce. Důkazy, které byly žalobcem předloženy, byly sice formálně provedeny, ale žádné rozhodnutí z nich nevycházelo. Žalobce dále uváděl, že není možné, aby stát zasahoval nepřímo do smluvních vztahů tímto způsobem. Protože bylo nájemné stanoveno v částkách, které odpovídaly regulovanému nájemnému, žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný a správce daně s takovým postupem nesouhlasili a zaujali stanovisko, podle kterého bylo nutné sjednat cenu tržní s ohledem na čas a místo. Podle žalobce se jedná o bezprávní zásah do práv vlastníka. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně ze dne 16.6.2004. Žalobce navrhoval, aby byly vyslechnuty osoby, které byly vyslechnuty v rámci daňového řízení, a navrhoval důkaz CD diskem obsahujícím fotografie objektů č.p. 92 a 93 na adrese J.L., ČL.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný správní orgán uvedl, že napadené rozhodnutí obsahuje v souladu s vysloveným právním názorem soudu podrobný popis zjištěného skutkového stavu, důkazní situace i právních úvah, které žalovaného vedly k vydání napadeného rozhodnutí, ve kterém se žalovaný zcela vypořádal se vznesenými námitkami žalobce. Žalovaný i správce daně postupovali v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu, tedy hodnotili důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě, a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, když přihlíželi ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. K jednostrannému výkladu v neprospěch žalobce nedošlo. Odůvodnění rozhodnutí obsahuje velmi podrobné vyjádření k jednotlivým, žalobcem předloženým námitkám i materiálům. Z rozhodnutí je zřejmý postup správce daně při zjišťování objektivních skutečností, vztahujících se k prověřování obvyklé ceny nájmu i hodnocení všech aspektů této problematiky. Žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou nájmu, sjednanou mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak propojenými osobami a cenou nájmu, který by byl sjednán mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných, nebo obdobných podmínek. Bylo třeba respektovat § 23 odst. 7 zákona č. 586/1990 Sb., o daních z příjmů. Pokud žalobce uvádí, že nájemné bylo stanoveno v částkách, které odpovídaly regulovanému nájemnému, nejedná se o tvrzení pravdivé, neboť nájemné z bytu, stanovené žalobcem, bylo stanoveno ve výši 0,- Kč. Na předmětné nemovitosti žalobce se však regulace nájmu bytu, ani jiná cenová omezení nevztahují. Žalobce ani po výzvě nesplnil požadavek stanovený v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a rozdíl mezi cenami nájmu nedoložil.

Neunesl tak důkazní břemeno a žalobní námitky vznesené v žalobě jsou nedůvodné, proto žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu podle § 75 odst. 1 s. ř. s. Po provedeném ústním jednání, při kterém jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých předchozích písemných podáních, dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V souzeném případě správce daně postupem dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů upravil základ daně žalobce v důsledku toho, že žalobce uspokojivě nedoložil, z jakých důvodů jako pronajímatel stanovil panu K.K. nájemné v případě nájmu nebytových prostor v domech J.L. čp. X a čp. X ve výši 406,- Kč/m²/rok, když obvyklé nájemné správce daně zjistil ve výši 1.800,- Kč/m²/rok, a nájemné ve výši 0,- Kč v případě nájmu bytu v domě čp. 92 panu K.K. s manželkou, když obvyklé nájemné činí 3.500,- Kč měsíčně.

Podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li učít cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Spornou otázkou v dané věci je správné zjištění skutkového stavu věci po provedeném dokazování, na základě něhož dospěli správce daně a žalovaný k závěru, že žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi nájemným, za které pronajímal nebytové a bytové prostory ve svých nemovitostech panu K.K., a nájemným, které správce daně stanovil jako obvyklé nájemné. Žalobce v tomto směru namítal porušení zásady volného hodnocení důkazů a jednostranný výklad provedených důkazů jen v neprospěch žalobce.

Podle § 31 odst. 1, odst. 2 daňového řádu provádí dokazování správce daně, resp. odvolací orgán sám nebo z jeho pověření správce daně (§ 50 odst. 3 daňového řádu) s tím, že je jejich povinností dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a správci daně v tom nejsou vázáni jen návrhy daňového subjektu. Vždy správce daně provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení (§ 31 odst. 4 daňového řádu), provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. V případě použití § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je na správci daně, aby prokázal splnění zákonných podmínek, které mu umožňují cit. ustanovení aplikovat a upravit následně základ daně daňového subjektu. V daném případě bylo tak povinností správce daně prokázat skutečnosti vyvracející správnost výše stanoveného nájemného za pronájem nebytových a bytových prostor, tedy že sjednaná výše nájemného mezi žalobcem a panem Karlem Kadaně (a jeho manželkou v případě nájmu bytu v domě čp. 92) se odlišuje od obvyklého nájemného,

které by bylo za normálních okolností sjednáno mezi osobami nezávislými. Z cit. ustanovení je nutné také dovodit povinnost správce daně umožnit žalobci, aby mohl zjištěný rozdíl mezi jím účtovanou cenou nájemného a obvyklým nájemným zjištěným správcem daně správci daně uspokojivě doložit.

Dokazování shora uvedených skutečností prováděné správcem daně a žalovaným jako odvolacím orgánem je podle § 2 odst. 3 daňového řádu ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů. Tato zásada znamená, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; při tom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně tedy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotí důkazy podle svého uvážení, při tom jednotlivým důkazům přisuzuje pravdivostní hodnotu vzhledem k ověřovaným skutečnostem. Hodnocení důkazů správcem daně založené na jeho volné úvaze není libovůlí, ale musí se jednat o myšlenkovou činnost, založenou na logických pravidlech, při které jsou důkazy hodnoceny jednotlivě i ve svém souhrnu z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti. Správní soud pak v rozsahu žalobních námitek dokazování provedené správcem daně přezkoumává v tom směru, zda byly důkazní prostředky získány a důkazy provedeny v souladu se zákonem, zda správce daně provedl dokazování v potřebném rozsahu tak, aby rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, zda byly s ohledem na tuto povinnost provedeny všechny důkazy, které daňový subjekt navrhoval a pokud ne, zda svůj závěr o neprovedení důkazu správce daně zdůvodnil. Soud dále zkoumá, zda správce daně přihlédl ke všem skutečnostem, který byly v důkazním řízení zjištěny a zda jeho závěry z provedených důkazů skutečně vyplývají a jeho hodnocení provedených důkazů a zjištěných skutečností je logické a přesvědčivé. Pokud jsou všechny tyto požadavky na důkazní řízení vedené správcem daně splněny, není zde důvod, aby soud na základě provedeného dokazování učinil jiný skutkový závěr (shodně srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 7. 2007, č.j. 22 Ca 421/2005-153, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5 Afs 37/2008-71 a č.j. 5 Afs 5/2008-75, www.nssoud.cz).

Žalobce pouze obecně namítal porušení uvedené zásady volného hodnocení důkazů, když blíže neupřesnil, jakých pochybení se správce daně a žalovaný konkrétně při hodnocení provedených důkazů dopustili. Při ústním jednání žalobce rozvedl, že především fotografiemi předloženými v daňovém řízení, jejichž doba pořízení byla prokázána, je doložen špatný stav pronajímaných nemovitostí.

Soud má za to, že v dalším řízení si žalovaný opatřil dostatek důkazů v rozsahu nutném pro závěr ohledně výše obvyklé ceny nájemného nebytových prostor i bytu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

V případě zjištění obvyklého nájemného nebytových prostor žalovaný doplnil dokazování nájemními smlouvami na nebytové prostory, které uzavřelo Město Česká Lípa s jednotlivými subjekty na pronájem nebytových prostor na ulici J. L. , které byly platné i pro rok 2000. Žalovaný zjistil cenu nájemného, které se pohybovalo kolem 2.000,-Kč/m²/rok v případě pronájmu prodejny oděvů a textilu a provozovny dámského kadeřnictví, v případě prodejny tabáku, novin a časopisů ve výši 1.500,-Kč/m²/rok. Žalovaný si obstaral také další nájemní smlouvy na nebytové prostory ve 3. a 4. nadzemním podlaží. Tyto důkazy jednotlivě

i ve svém souhrnu žalovaný hodnotil. Jeho závěr, že cena obvyklá stanovená správcem daně ve výši 1.800,- Kč/m²/rok, původně zjištěná na základě místního šetření u realitní kanceláře dle protokolu o místním šetření ze dne 17. 10. 2003 v rozmezí 1.800,-Kč až 2.200,-Kč/m²/rok, odpovídá ceně nájemného, které vyplývá z nájemních smluv na nebytové prostory. Žalovaný se zabýval hodnocením, kterých konkrétních nebytových prostor se nájemní smlouvy obstarané u Města Česká Lípa týkají. Žalovaný po hodnocení provedených důkazů neosvědčil jako důkazy pro zjištění obvyklé ceny nájemní smlouvy na nebytové prostory ve 3. a 4. nadzemním podlaží, tento postup řádně a logicky zdůvodnil tím, že se nejednalo o srovnatelné prostory s prostory, které pronajímал žalobce na základě nájemní smlouvy ze dne 27. 5. 2000. Žalovaný také podrobně hodnotil účel, k němuž měly být prostory pronajaty a srovnával tyto prostory s prostorami, které pronajímalo Město Česká Lípa na základě získaných nájemních smluv. Rovněž bylo řádně hodnoceno, za jaké období bylo nájemné ve výši obvyklé vybíráno. Žalovaný dále hodnotil, že se jedná o stejnou historickou část města v ulici J.L.

Protože žalobce v průběhu daňového řízení vznesl námitku týkající se technického stavu nemovitostí pronajímaných Městem Česká Lípa, žalovaný si v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu obstaral další důkazy tak, aby zjistil, zda technický stav nebytových prostor, které pronajímalo Město Česká Lípa za zajišťovanou cenu obvyklého nájemného, odpovídá technickému stavu nebytových prostor žalobce v domě č.p. 92 a čp. 93. Krajský soud má za to, že ve správním spise je založen dostatek podkladů pro učiněný závěr, že se jedná o nemovitosti srovnatelné. Bylo doloženo, že se tyto nemovitosti nacházejí ve stejné ulici jako nemovitosti žalobce, žalovaný velmi podrobně hodnotil technický stav nemovitostí pronajímaných Městem Česká Lípa a za tím účelem si vyžádal stavební dokumentaci související s uskutečněnými rekonstrukcemi nemovitostí čp. 97, 125 a 113, tyto důkazy jsou součástí spisu a žalovaný se na základě nich zabýval zjištěním, kdy došlo v těchto nemovitostech k rekonstrukcím a opravám, zda se jednalo o dílčí opravy, či kompletní rekonstrukci a pokud zjistil, že u určité nemovitosti došlo ke kompletní rekonstrukci, pak takové prostory správce daně nevzal v úvahu pro zjištění ceny obvyklé, to se týká nemovitosti č.p. 113 ve vlastnictví Města Česká Lípa. Tento postup soud shledal zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a souladu se zásadou vyšetřovací ve smyslu § 2 odst. 6 a § 31 odst. 2 daňového řádu.

Žalovaný se také podrobně zabýval zjištěním technického stavu nebytových prostor, které žalobce pronajímал za stanovenou cenu podle nájemní smlouvy ze dne 27. 5. 2000. Ke zjištění technického stavu nemovitostí, kterým se žalobce snažil vysvětlit nižší než obvyklé nájemné, provedl správce daně veškeré důkazy, které žalobce předložil, či navrhol. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednotlivě, ale i v souhrnu, hodnotil svědecké výpovědi svědků P. J., J. J., Ing. J. P., T. Č., T. K., P. V., a tyto výpovědi hodnotil ve světle znaleckému posudku znalce P. D. a jeho svědecké výpovědi, kterou také provedl k návrhu žalobce. Soud se ztotožňuje s učiněným skutkovým závěrem žalovaného, že z těchto provedených důkazů nelze učinit závěr, že pronajímané nebytové prostory byly v takovém technickém stavu, který by odůvodnil stanovené nízké nájemné na pronájem nebytových prostor. Technický stav je prokázán především znaleckým posudkem č. 2379-354/2002 ze dne 13. 9. 2002, zpracovaným znalcem P. D., který provedl již posudek č. 0145/99 a vycházel z aktualizace ke dni 25. 11. 1999. Svědecká výpověď znalce P. D. potvrdila skutečnosti ve znaleckém posudku. Ze znaleckého posudku ve spojení se svědeckou výpovědí P. D. vyplývá, že stav objektu znalec při vypracování posudku znal. Objekt hodnotil ve stavu, který

nevyžadoval stavební zásahy typu rekonstrukce, a stav objektu nebyl takový, který by znehodnocoval jeho další užívání a životnost. Oceňované nemovitosti se podle znalce daly dále využívat a při vypracování znaleckého posudku neměl znalec od vlastníka nemovitostí žádné podklady, které by nasvědčovaly špatnému technickému stavu nemovitostí. Nemovitost se v době ocenění dala užívat a znalec jednotlivé prvky zařadil do skupiny standardu. Tento skutkový závěr nevyvracejí ani jednotlivé svědecké výpovědi svědků, jejichž výslech byl proveden na návrh žalobce. Tyto osoby si většinou chtěly předmětné prostory pronajmout pro realizaci svých podnikatelských záměrů. Obvykle se vyjadřovaly k tomu, že jim technický stav nevyhovoval a musely by do nemovitosti investovat. Je však nutno přihlídnout k tomu, že tyto osoby (jistě s výjimkou paní M.K.) nebytové prostory viděly až minimálně po polovině roku 2001, kdy byla ukončena činnost žalobce v nebytových prostorách; to znamená, že prostory, k jejichž technickému stavu se případně tito svědci vyjadřovali, se netýkaly roku 2000, ale doby pozdější, tedy poté co případně nebytové prostory mohly být do tvrzeného nevyhovujícího stavu uvedeny činností žalobce. Pokud se žalobce odvolával na pořízené fotografie a CD disk s fotografiemi, tyto důkazy byly rovněž v daňovém řízení provedeny a žalovaný je hodnotil v souvislosti s dalšími provedenými důkazy, týkajícími se stavu nemovitostí. Rovněž zde učiněný závěr žalovaného, že ani tyto fotografie bezesbýtku neprokazují tvrzení žalobce, že se jednalo o nevyhovující prostory, které musel pronajímat za takto nízkou cenu. Výpovědi svědka T. P. bylo prokázáno, že se jedná o fotografie shodné s fotografiemi na CD disku, které byly pořízeny někde v polovině roku 2001. K tomu lze opět uvést, že doba prokázání fotografií je sice prokázána, jak žalobce tvrdí, ale tyto fotografie, z nichž ani není zcela zřejmé z jakých prostor přesně byly pořízeny, neprokazují technický stav nebytových prostor v roce 2000, neboť se týkají stavu až v roce 2001, poté co byla činnost žalobce v těchto prostorách ukončena. Pokud žalobce namítal, že jeho činnost musela být z hygienických důvodů ukončena a prostory byly nevyhovující, toto tvrzení nebylo žádnými důkazy prokázáno. Žalovaným požadovaném rozhodnutí Okresní hygienické stanice o nesplnění hygienických podmínek a uzavření provozovny nebylo předloženo. Žalovaný také správně přihlédl k důkazům, které prokazovaly skutečnost, že část nebytových prostor byla řádně zrekonstruována a byla pronajímána za podstatně vyšší nájemné, a to ve výši 2.400,-Kč/m²/rok, než za jaké žalobce pronajímal zbytek nebytových prostor panu K. K. Žalovaný také ohodnotil důkazy z té stránky, zda provedená rekonstrukce nebytových prostor a objektů domů č. 92 a čp. 93 odpovídaly technickému stavu nemovitostí, které žalovaný s nemovitostmi žalobce srovnával a u nichž prováděl důkazy ohledně provedených opravných prací a rekonstrukcí. Soud má za to, že hodnocení důkazů žalovaným bylo učiněno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a skutkové závěry, které na základě provedených důkazů žalovaný učinil, z provedeného dokazování logicky vyplývají, provedené důkazy byly hodnoceny jednotlivě i v souvislosti s důkazy, které žalobce navrhoval a kterých se dovolával. Soud má za to, že námitky žalobce ohledně nevhodného a nevyhovujícího stavu nemovitostí byly provedeným dokazováním vyvráceny tak, jak žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl.

Pokud žalobce pronajímal panu K. K. s manželkou byt v prostorách domu čp. 92, aniž si účtoval jakékoli nájemné, žalovaný provedenými důkazy prokázal, že byty v dané lokalitě v nemovitostech ve vlastnictví Města Česká Lípa na ulici Jindřicha z Lipé byly v roce 2000 pronajímány za nájemné vyšší. Žalovaným obvyklé nájemné uvažované ve výši 3.500,-Kč za měsíc odpovídá tomu, že Město Česká Lípa pronajímalo byty v nemovitostech

v ulici J. L. za nájemné ve výši 7.000,-Kč za měsíc a 5.000,-Kč za měsíc. Proto stanovené nájemné 3.500,-Kč odpovídá provedeným důkazům, když žalovaný přihlédl ke stavu nemovitostí žalobce tak, jak v odůvodnění rozhodnutí uváděl. Žalovaný se podrobně zabýval námitkami žalobce a hodnotil důkazy, které žalobce k výzvě prokázání rozdílu v nájemném předkládal. Žalovaný hodnotil nájemní smlouvu ze dne 25. 2. 1999 uzavřenou mezi T. P. a panem J. P. a evidenční list z téhož dne. Žalovaný logicky nepřihlédl k nájemnému uvedenému v této nájemní smlouvě při zjišťování nájemného obvyklého. Podrobně se žalovaný zabýval otázkou, zda se jedná o srovnatelný byt a dospěl zcela správně k závěru, že nájemní smlouva předložená žalobcem se týká zcela jiné lokality a navíc byt se nachází v 12-ti podlažním panelovém domě na okraji města. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ani tímto předloženým důkazem nebylo prokázáno uspokojivě, že by žalobce měl důvod stanovit nájemné ve výši 0,-Kč. Žalovaný provedenými důkazy, a to dohodami o užívání bytu včetně evidenčních listů týkajících se bytů, které Město Česká Lípa uzavřelo s nájemci na byty v nemovitostech č.p. 197 a 198 v ulici J. L. v letech 1963, 1964, 1986 a 1987, prokázal, že zde stanovené nájemné, jehož se žalobce dovolával, nelze hodnotit při zjištění nájemného obvyklého, neboť se opět nejedná o srovnatelné byty, byť se jedná o srovnatelnou lokalitu. Zde uvedené nájemné, které bylo nižší, než z jakého vycházel správce daně při stanovení výše základu daně u žalobce, nemohlo být hodnoceno při zjišťování nájemného obvyklého, neboť se jedná o nájemné regulované. Žalovaný správně hodnotil, že žalobce neměl zákonný důvod předmětný byt pronajímat pouze za regulované nájemné. Soud opět uzavírá tím, že skutkový závěr žalovaného, že žalobce předloženými důkazy uspokojivě nedoložil rozdíl mezi nájemným, které v podstatě neúčtoval, a nájemným, které správce daně zjistil jako obvyklé v případě nájmu bytu v nemovitosti v dané lokalitě a za srovnatelných podmínek. Soudu nezbyvá než konstatovat, že ani v tomto případě neshledal důvodnou námitku porušení zásady volného hodnocení důkazů. Žalovaný provedl prostřednictvím správce daně veškeré důkazy, jichž se žalobce v průběhu daňového řízení dovolával a všechny důkazy, které s ohledem na zásadu vyšetřovací považoval za nutné k řádnému zjištění skutkového stavu věci. Soud nedospěl k závěru, že by žalovaný tyto důkazy hodnotil jednostranně a účelově v neprospěch žalobce a nepřihlédl a nehodnotil důkazy, které by hovořily ve prospěch žalobce.

Soud rovněž neshledal důvodnou námitku žalobce směřující do postupu žalovaného a správce daně, žalobce nutili sjednat cenu z tržní s ohledem na čas a místo. Soud konstatuje, že správce daně a žalovaný postupovali v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, když provedenými důkazy zjistili, že se ceny nájemného za pronájem nebytových prostor a bytu, liší od cen obvyklých, které by byly sjednány v běžných obchodních vztazích mezi nezávislými osobami, a žalobce uspokojivě zjištěný rozdíl nedoložil, což bylo náležitě prokázáno provedeným dokazováním. Takový postup, kdy správce daně je oprávněn zjištěný rozdíl zahrnout do základu daně, zákonodárce předpokládá právě v citovaném ustanovení, které má za účel předcházet daňovým únikům. Ustanovení samo o sobě nebrání, aby si osoby spojené (ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) sjednaly v obchodních vztazích ceny odlišné od cen v běžných obchodních vztazích mezi osobami nezávislými, nicméně takové počínání má pak pro ně nepříznivé daňové důsledky.

Ze všech shora uvedených důvodů soud shledal žalobu nedůvodnou a zamítl ji postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, ten však náhradu nákladů nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků řízení nemá na náhradu nákladů právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě 2 týdnů po doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím **soudu podepsaného**.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel dle § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen **advokátem**.

Kasační stížnost lze podat pouze **z důvodů** uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s., dle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost **obsahovat** kromě obecných náležitostí označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno.

V Liberci dne 28. července 2010.

Mgr. Karel Kostecký, v. r.
předseda senátu